



Universidad de Cuenca

---



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES**

**CARRERA DE DERECHO**

**“RÉGIMEN TRIBUTARIO COMUNITARIO: ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA  
EN LA COMUNIDAD ANDINA”**

**Monografía previa a la obtención del título de Abogada de los Tribunales  
de Justicia de la República del Ecuador y Licenciada en Ciencias Políticas  
y Sociales**

**AUTOR:**

**ANDREA KARINA CABRERA JARA**

**DIRECTOR:**

**DR. MARLON TIBERIO TORRES RODAS**

**CUENCA - ECUADOR**

**2015**



## RESUMEN

El interés de los Estados por la eliminación o por lo menos la atenuación de obstáculos en el comercio internacional, las barreras arancelarias y las restricciones en materia tributaria ha llevado a que los mismos propendan a procesos de integración y formen una Comunidad que permita el desarrollo económico para sus pueblos.

Esta monografía busca analizar los procesos de integración comunitarios adoptados en Latinoamérica como es el caso de la Comunidad Andina; y determinar las finalidades de esta integración subregional, entre ellas la consecución de un Mercado Común, siendo requisito indispensable para lograrlo la armonización de tributos indirectos en Ecuador, Perú, Bolivia y Colombia como países miembros de la Comunidad, específicamente el Impuesto Tipo Valor Agregado y el Impuesto Selectivo de Consumo.

**Palabras Clave:** Integración, Comunidad, Mercado Común, Impuesto Tipo Valor Agregado, Impuesto Selectivo al Consumo.



## ABSTRACT

The States interest for the abolition or at least the decrease of the obstacles in the international market, the tariff barrier and the restrictions in the tax system have brought it to agree to integration process and form a Community that allows the economic development for its people.

This monograph seeks to analyze the processes if community integration adopted in Latin American such the Andean Community; and to determine the ending to the Sub regional integration, among them is the success of a common market, being a mandatory requirement to achieve the reconciliation of indirect tributaries in Ecuador, Peru, Bolivia and Colombia like member countries of the Community, specifically the Tax Type of Added Value and the Consumer Selective Tax.

**Keywords:** Integration, Community, Common Market, Type Value Added Tax, Consumer Selective Tax.



## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>RESUMEN</b>	2
<b>ABSTRACT</b>	3
<b>ÍNDICE DE CONTENIDOS</b>	4
<b>CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR</b>	5
<b>CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL</b>	6
<b>RESPONSABILIDAD</b>	7
<b>DEDICATORIA</b>	8
<b>AGRADECIMIENTO</b>	9
<b>INTRODUCCIÓN</b>	11
<b>CAPÍTULO I:</b>	13
<b>GENERALIDADES</b>	13
1.1 La Integración de tipo comunitario	13
1.2 Integración Comunitaria Latinoamericana: La Comunidad Andina	21
<b>CAPÍTULO II:</b>	25
<b>ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMUNIDAD ANDINA</b>	25
2.1 Tributo: Generalidades	25
2.2 Armonización Normativa Tributaria	27
2.3 Armonización Fiscal en la Unión Europea	29
2.4 Armonización Fiscal en la Comunidad Andina	32
<b>CAPÍTULO III:</b>	34
<b>PROCESOS DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA IMPLEMENTADA EN LA COMUNIDAD ANDINA</b>	34
3.1 Premisa	34
3.2 Armonización de Impuestos Indirectos: Decisión 599 sobre la Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado	35
3.3 Armonización de Impuestos Indirectos: Decisión 600 sobre los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo	45
<b>CAPÍTULO IV:</b>	49
<b>PROBLEMAS PRÁCTICOS EN LA APLICACIÓN DE LAS DECISIONES DE LA COMISIÓN ANDINA</b>	49
4.1 Premisa	49
4.2 Análisis de Sentencias de Tribunal Andino de Justicia y de la Jurisprudencia Nacional	49



CONCLUSIONES.....	54
BIBLIOGRAFÍA.....	56

## CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR



Universidad de Cuenca  
Cláusula de derechos de autor

**ANDREA KARINA CABRERA JARA**, autora de la monografía “**RÉGIMEN TRIBUTARIO COMUNITARIO: ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMUNIDAD ANDINA**”, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Abogada de los Tribunales de Justicia de la República del Ecuador y Licenciada en Ciencias Políticas y Sociales. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autora.

Cuenca, octubre de 2015.

Andrea Karina Cabrera Jara

C.I: 0105539928



## CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL



Universidad de Cuenca  
Cláusula de propiedad intelectual

---

**ANDREA KARINA CABRERA JARA**, autora de la monografía **“RÉGIMEN TRIBUTARIO COMUNITARIO: ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMUNIDAD ANDINA”**, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, octubre de 2015.

Andrea Karina Cabrera Jara

C.I.: 0105539928



## **RESPONSABILIDAD**

La responsabilidad por los hechos, ideas y doctrinas expuestas en este trabajo, corresponden exclusivamente al autor.

Andrea Karina Cabrera Jara

Cuenca, octubre de 2015.



## **DEDICATORIA**

Primero a Dios por permitirme llegar a este momento tan especial en mi vida.

A mis padres, Graciela y Pablo que me han apoyado siempre y han sido los pilares fundamentales para el cumplimiento de todas mis metas. A mi hermano Daniel, que me alegra la vida desde hace ocho años.

A mi familia por siempre creer en mí, por sus palabras de aliento y consejos oportunos.

A mis amigos, por su apoyo incondicional y en especial a uno de ellos que a más de acompañarme en este recorrido universitario, ha caminado junto a mí en la vida.

Andrea





## **AGRADECIMIENTO**

Un sincero agradecimiento a mi director de monografía Dr. Tiberio Torres Rodas por su esfuerzo y dedicación. Sus conocimientos, su orientación, su persistencia, paciencia y motivación han sido fundamentales para la realización de este trabajo.

A mi Familia y Amigos por darme ánimos y brindarme su apoyo.

A la Universidad de Cuenca y a todos los docentes de la Facultad de Jurisprudencia, por haberme instruido, guiado y formado en cada etapa de mi carrera.

Andrea





## INTRODUCCIÓN

La armonización tributaria es un instrumento necesario para que los objetivos económicos de un proceso de integración en la Comunidad sean exitosos. Los países integrados buscan establecer regímenes tributarios en los cuales los tributos que gravan fundamentalmente el consumo, sean homologados o aproximados en cuanto a sus condiciones, de manera que el régimen comercial entre estos países no se vea distorsionado por asuntos de índole impositiva.

Sin embargo la armonización de las legislaciones tributarias y la aplicación del régimen tributario comunitario no siempre resulta eficaz, en el caso de la Comunidad Andina, se han generado varios problemas entre la normativa nacional de los países miembros de la CAN con la normativa comunitaria a la que se le ha dado la característica de supranacional.

Para entender de mejor manera la dinámica del proceso integracionista comunitario en la Comunidad Andina y su complejidad, se ha dividido este trabajo en cuatro capítulos.

El capítulo primero viene precedido de una introducción que nos ubique en los procesos de integración; los sistemas de integración diferenciados en la doctrina y el adoptado en la región Andina.

En el segundo capítulo se hace una referencia teórica que nos acerque a la armonización normativa tributaria necesaria para el éxito de la integración comunitaria. Diferenciaremos la armonización fiscal implementada en la Unión Europea y en la Comunidad Andina, con respecto a la última se dará a conocer las políticas fiscales comunitarias y los avances hasta la actualidad que ha tenido la Comunidad en materia fiscal.

En el tercer capítulo se estudiarán las Decisiones más trascendentales en materia de armonización tributaria indirecta dictada por la Comisión de la Comunidad Andina. Se analizará minuciosamente la Decisión 599 sobre la



armonización del Impuesto Tipo Valor Agregado y la decisión 600 sobre la armonización del Impuesto Selectivo al Consumo.

En el cuarto capítulo se enfrentarán los problemas de aplicación práctica y de índole jerárquico entre la normativa nacional de los países miembros de la CAN con la normativa comunitaria, a través del análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Andino.

Este trabajo finalizará con una conclusión general, a más de los comentarios integrados en el texto mismo de cada capítulo.

.



## **CAPÍTULO I:**

### **GENERALIDADES**

#### **1.1 La Integración de tipo comunitario**

Para abordar a fondo el tema de la integración y sobre todo de la integración regional comunitaria debemos comprender en breves términos lo que significa integración. Este término viene de latín, *integratio-onis*, que refiere a complementar un objeto o cosa con las partes que le faltan.

Desde la academia del derecho y desde una perspectiva socio-económica podemos entender a los procesos de integración económica según los autores Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo como:

Un concepto que involucra el conjunto de acciones que desarrollan los países para promover la cooperación y enfrentar en conjunto los problemas sociales y económicos en una sociedad globalizada. Constituye por tanto una serie de procesos por los cuáles las naciones buscan tomar decisiones conjuntas o delegar la toma de decisiones a nuevos órganos centrales para cumplir con un plan de acción común en aspectos económicos, sociales, culturales, políticos o en otras áreas, en beneficio de sus respectivas poblaciones. (225)

Si hablamos de procesos de integración tenemos que referirnos a los esfuerzos que deben hacer los Estados tendientes a la eliminación de fronteras, ya que al no tener individualmente cada país la capacidad ni competencia soberana de intervención fuera de sus límites territoriales, se genera la necesidad e interés de protegerse y se integran en búsqueda de formar una comunidad, que bajo el esquema de beneficios compartidos, favorezcan a sus integrantes.

Aquella necesidad de integrarse no es automática, más bien se da por coyunturas específicas que implican necesidades e intereses de las partes, generalmente, cuando en procesos históricos se han propiciado adversidades reales o cuando las circunstancias objetivas como la globalización por ejemplo, les invade o afecta más allá de sus fronteras, sin que tengan la capacidad de intervención individual fuera de sus límites territoriales para defenderse de las amenazas. En consecuencia, se da la necesidad de unirse como medida de protección y se evidencia el fortalecimiento de la actuación grupal (integración) para alcanzar mejores niveles de vida. (Salgado, 54)

De manera breve podemos decir que existen diferentes sistemas de integración y de entre ellos el que nos interesa por su relevancia en el desarrollo de este trabajo, es el de integración de tipo comunitaria. Para impulsar el conocimiento de los procesos de integración, la perspectiva jurídica es muy importante, ya sea porque esos procesos se asientan en instrumentos jurídicos y también por la vinculación de la gente con la integración al momento de la exigencia de derechos. En este ámbito estrictamente jurídico, podemos decir entonces que el elemento fundamental de la integración comunitaria viene a ser la existencia de una institucionalidad supranacional autónoma vinculante para todos los Estados y que busca su desarrollo colectivo o dicho según la corriente latinoamericana actual una *mejor calidad de vida*.<sup>1</sup> Implica tener como caracteres a la supranacionalidad y a la autonomía para alcanzar normas, propósitos, acciones comunes y uniformes entre sus integrantes, con la aplicación directa y su primacía frente al Derecho Interno de los países miembros que están formando esa comunidad.

Siguiendo esta línea el desarrollo de las organizaciones internacionales comunitarias a lo largo de la historia, han pasado a ocupar un lugar significativo en el concierto internacional, abriendo el monopolio que los Estados poseían en cuanto a sus competencias internas y externas, y cuestionando el dogma, de la soberanía absoluta de los Estados. En este contexto, los Estados han

---

<sup>11</sup> Este término es utilizado actualmente en Latinoamérica, y busca salir del tradicional concepto de bienestar, está siendo plasmado en varias constituciones como las de Ecuador y Bolivia, basándose en filosofías como el Buen Vivir, Sumak Kawsay (quechua), Allin Kausay (quechua),  
ANDREA KARINA CABRERA JARA



suscrito convenios o tratados internacionales los cuales obligan y someten a los Estados suscriptores a cumplir lo pactado entre ellos e incluso modificar sus normas internas si estas estuvieran en contraposición con el convenio o tratado suscrito, estableciendo un cierto grado de subordinación de los Estados a los organismos supranacionales. (Salgado, 103)

Según lo manifestado, el fenómeno de la integración de tipo comunitario afronta un problema jurídico complejo, que genera la incógnita respecto a: ¿Qué prevalece en la normatividad interna de cada Estado: la Constitución Política o las normas de Derecho Comunitario? Esta contrariedad jurídica se analiza desde dos puntos de vista: Tanto desde la óptica de la Teoría Democrática Constitucional como del enfoque del Derecho Internacional.

Ampliamente conocemos que es la Constitución la norma que permite o no que el Estado participe en las relaciones internacionales; las constituciones se abren a la integración por medio de normas que permiten a los Estados aceptar limitaciones o restricciones en su soberanía a cambio de igualdad y reciprocidad en las relaciones internacionales o ya sea para atribuir a organizaciones internacionales el ejercicio de competencias soberanas. Es irrefutable sostener entonces que la Constitución es la base y el pilar de cualquier construcción de naturaleza comunitaria. En esta línea debemos entender que las cláusulas que permiten a los Estados Miembros de un proceso de integración participar en él, son constitucionales. La activación de esas normas jurídicas a la hora de la participación de un Estado en un proceso integrador ocasiona que se cree un nuevo poder, esta vez un poder “constituido”, por lo tanto sujeto a límites, a fronteras y condiciones que están en la propia Norma Fundamental. (Montaño, 342)

Las Constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina han anclado el ámbito tributario en la Norma Fundamental. Es por ello que los principios de la tributación son irrenunciables al examinar la posibilidad de que órganos comunitarios mediante disposiciones de derecho comunitario puedan afectar aspectos sustanciales de los tributos estatales cuya creación,



modificación e inclusive extinción están en manos de los parlamentos nacionales en virtud de la soberanía fiscal estatal.

De esta manera no puede pretenderse que “el derecho comunitario deje en organismos integrados por burócratas supranacionales sin representación popular<sup>2</sup> la facultad de ejercer el poder tributario a la manera de un macrototalitarismo” (Montaño, 338).

Por tanto las facultades de los entes comunitarios solo pueden limitarse a lo que prescriban los tratados originarios, y las normas comunitarias no priman sobre las constituciones nacionales, a lo sumo lo harán respecto de las disposiciones de rango de ley y otras inferiores. Las normas de derecho comunitario no pueden ir en contra ni más allá de lo establecido en la Constitución de cada uno de los Estados Miembros. Dentro de este ámbito no se podría permitir que una norma de derecho comunitario esté por encima de la Carta Política y menos aún que cause antinomia jurídica con respecto de ella.

Sin embargo, es necesario determinar que la norma comunitaria posee el carácter supraconstitucional exclusivamente en las competencias delegadas a los órganos supranacionales, es decir, la supremacía de la norma comunitaria sobre la constitucional va a estar circunscrita exclusiva y únicamente a las materias que le fueron confiadas a los organismos supranacionales en base a los tratados constitutivos y que han sido desarrolladas en la práctica por la normativa derivada<sup>3</sup> (Salgado, 109). Las competencias atribuidas a los órganos supranacionales si bien pueden ser numerosos e importantes, no pueden nunca abarcar a todos los aspectos de la vida del Estado, sino exclusivamente al ejercicio de competencias soberanas,

---

<sup>2</sup> Hasta la fecha ningún órgano de la Comunidad Andina goza de plena legitimidad democrática directa. Solamente Ecuador desde el año 2002 (y Venezuela desde el año 1998, en ese entonces miembro y actualmente retirado de la CAN) elige directa y democráticamente a sus parlamentarios andinos, de allí que esto nos lleve a exhibir muy gráficamente que, si de medir el rango de legitimación democrática discreta del Parlamento Andino se trata, con certeza podemos decir que este órgano comunitario goza con menos del 40%.

<sup>3</sup> Podemos distinguir dentro del Derecho Comunitario a la normativa originaria y otra derivada. Como originaria: Aquella integrada por normas jurídicas dictadas por la comunidad, bloque, o grupo de países que constituyeron la integración. Como derivada: Aquella integrada por normas jurídicas dictadas por los órganos de la comunidad, países miembros, que surgen de la aplicación de las normas constitutivas u originarias.





en materias específicas, siendo de esta manera la única forma en que se puede justificar o permitir la supremacía constitucional de la norma comunitaria.

Como claro ejemplo de lo que hemos dicho en los párrafos anteriores tenemos a los procesos de integración comunitaria de la Unión Europea, que trata a la integración desde una óptica internacionalista más no constitucionalista del derecho. Al respecto como jurisprudencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en una sentencia expedida en marzo de 1978 sostiene:

Todo juez nacional, ante el que se recurre en el marco de su competencia tiene la obligación de aplicar íntegramente el Derecho Comunitario y de proteger los derechos que este confiere a los particulares, dejando sin aplicación toda disposición contraria a la ley nacional, ya sea esta anterior o posterior a la norma comunitaria [...]

Dentro de lo que nos compete, con respecto a los Estados Miembros de la Comunidad Andina, de ninguno de ellos se conoce la existencia de Carta Política que reconozca expresamente el predominio del ordenamiento comunitario sobre la Norma Fundamental. Si bien existen constituciones que reconocen explícitamente al derecho internacional un valor supralegal, este jamás va a sobrepasar el ámbito supraconstitucional.

En este contexto debemos tener en consideración que para que los procesos de integración comunitaria sean exitosos es necesaria la presencia de los siguientes postulados básicos, según lo hemos venido analizando:

1) La atribución del ejercicio de competencias a organismos supranacionales: El concepto jurídico de supranacionalidad se constituye en el fundamento central dentro de un proceso de integración. Esta posición ha sido bastante criticada por varios autores al determinar que la soberanía del Estado se encuentra cercenada por el hecho de ceder competencias del ámbito estatal interno al ámbito de acción comunitaria. César Montaña Galarza en su obra



“Comentarios y Reflexiones sobre el derecho comunitario”, acerca del tema comenta:

La supranacionalidad implica dos características fundamentales: la transferencia de una porción de la soberanía con delegación definitiva de competencias; y la existencia de órganos e instituciones comunitarios, cuyas resoluciones y decisiones deben ser acatadas por los ordenamientos jurídicos de los Países Miembros (214).

2) Efecto directo de las normas que emana de dichos organismo: Se le considera el elemento medular de un proceso de integración. Este principio de aplicación directa se refiere a que la norma comunitaria tiene la capacidad para producir efectos jurídicos por sí sola, puesto que no requiere de actos especiales de incorporación al Derecho Interno. Al respecto tenemos como Jurisprudencia, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina con fecha marzo de 1997, que establece lo siguiente:

La sola suposición de que las Decisiones de la Comisión o las Resoluciones de la Junta, tuvieran que pasar por el tamiz legislativo de cada uno de los países miembros, antes de su aplicación interna, habría conducido a negar la existencia de un derecho comunitario andino [...] (Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina)

Este principio se encuentra incorporado en la Comunidad Andina, en el Protocolo Modificadorio del Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia, específicamente en su artículo 3.

3) Preeminencia de dichas normas sobre el ordenamiento jurídico interno de cada Estado: Sobre esto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, sostiene en una de sus sentencias de diciembre del 1987:

[...] el ordenamiento jurídico de la integración andina prevalece en su aplicación sobre las normas internas o nacionales, por ser



característica esencial del Derecho Comunitario, como requisito básico para la construcción integracionista. (Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina).

De lo dicho en este acápite, hay que tener en consideración las manifestaciones ya analizadas sobre el efecto supralegal pero infraconstitucional de las normas de derecho comunitario.

Son coincidentes los criterios de los habitantes de América Latina al sostener que la región latinoamericana puede ser transformada en una de las primeras potencias mundiales, pero no desde una perspectiva dominante, sino más bien como una comunidad autónoma y soberana, unida por un pasado común, mismas oportunidades, esperanzas, sueños, necesidades y problemas. La doctrina cuando se refiere a la Integración Comunitaria Andina, tiene la convicción de que un cambio conducente a los procesos de integración económica es la respuesta que América Latina debe dar a los problemas de su desarrollo. Dentro de este proceso de formación de una conciencia de integración se reconoce la necesidad de hablar de una integración económica para acelerar el desarrollo de los Estados en todos sus vértices pero aún más en el ámbito socio-económico.

Es incuestionable que los procesos de integración se originan como una solución a los problemas económicos, para alcanzar modelos de desarrollo ideales, por ello quienes defienden los procesos de integración y lo engloban como el desarrollo de la economía de los Estados y la reanudación del bienestar de la sociedad, fundan sus razonamientos en acciones que van desde “el aprovechamiento de economías de escala, la intensificación de la competencia dentro del nuevo mercado ampliado, la atenuación de los problemas de balanza de pagos por el ahorro de divisas convertibles, la posibilidad de desarrollar actividades difíciles de llevar a cabo por los países de manera individualizada, el aumento de poder de negociación frente a terceros



países o frente a otros procesos de integración, hasta la aceleración del desarrollo económico. (Ramón, Tamames, Begoña, 213)

Para concluir, creo conveniente abordar en breves términos el tema sobre como las Constituciones de los Países Miembros de una Comunidad acogen la dinámica de la Integración.

Si bien los Estados en sus constituciones han desarrollado conceptos de soberanía absoluta, el hecho de que los Estados busquen alternativas en su desarrollo, hacen este concepto se entienda replanteado. Sobre ello, algunos autores consideran que los procesos integracionistas y la participación de los Estados en organizaciones supranacionales, hacen que la voluntad estatal sea cada vez más débil o que por lo menos se enfrente cada vez con más obstáculos para su plena materialización. Otros autores como César Montaña y Calogero Pizolo se apartan de la idea de pérdida de soberanía sino más bien sostienen el postulado de una forma diferente de ejercer la soberanía, criterio que comparto. Los autores nombrados sostienen que el Derecho de la Integración Económica o Derecho Comunitario Andino está basado en lo que la doctrina denomina “el principio de atribución de competencias. En un contexto de la integración comunitaria los Estados participan en el proceso por virtud de una decisión soberana, sin perder soberanía, en lo absoluto, sino ejerciendo de otra forma su soberanía, es decir, por medio de los órganos comunitarios debidamente habilitados por cada uno de los estados participantes en atención a concretas determinaciones constitucionales.

Personalmente considero que son los propios Estados los que se allanan a estos procesos integracionistas, y que por decisión y en ejercicio de su propia soberanía, atribuyen a los órganos e instituciones de la Comunidad ciertas prerrogativas. En esta virtud, La Constitución de la República del Ecuador, garantiza la soberanía económica estableciendo como objetivos el incentivar las actividades productivas a través de la integración regional. Así también en el Título VIII de la Carta Magna sobre las Relaciones Internacionales, establece como objetivo estratégico del Estado ecuatoriano en



su art. 423 la integración latinoamericana y la consolidación de organizaciones de carácter supranacional.

## **1.2 Integración Comunitaria Latinoamericana: La Comunidad Andina**

Entre los principales procesos de integración en Latinoamérica más importantes, podemos destacar a La Comunidad Andina .

La primera vez que la integración latinoamericana es abordada como una cuestión política y regional relevante fue en el Congreso Anfictiónico de Panamá del año 1824, proyecto bolivariano que no llegó a consolidarse como un proceso integracionista real. Esta idea no fue retomada sino a partir de la década de los 60'. Es así como Latinoamérica quedó relegada en su idea integracionista y fue superada por Europa, la cual en poco más de 50 años logró establecer el sistema más perfecto de integración en la historia universal.

La Comunidad Andina, nace con la suscripción del Acuerdo de Integración Subregional o Acuerdo de Cartagena, el 26 de mayo de 1969 por parte de Bolivia, Colombia, Chile (Chile abandonaría el grupo siendo actualmente miembro observador. Venezuela que fue miembro en determinado momento ya no forma parte de la comunidad.), Ecuador y Perú, con el nombre de Pacto Andino, y ha querido engendrar un modelo de integración llamado comunitario, inspirada por el deseo integracionista de Simón Bolívar y siguiendo el modelo de las comunidades europeas.

Este proceso andino de integración nace de la voluntad política de los Estados con el objetivo de alcanzar un desarrollo integral, más equilibrado y autónomo, mediante la integración andina, suramericana y latinoamericana. Hablamos de una comunidad de estados, unidos por el mismo pasado, una variada geografía, una gran diversidad cultural y natural, así como por objetivos y metas comunes.



En 1997, el Acuerdo de Cartagena se lo denomina Comunidad Andina de Naciones (CAN), y ha trazado como sus objetivos principales, según lo colige el art. 1 y otros del Acuerdo de Cartagena, los siguientes:

- Promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social;
- Acelerar su crecimiento y la generación de ocupación;
- Facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano siendo necesario para su materialización que la Comunidad incursione en un proceso de armonización de impuestos, tema que será objeto de estudio posteriormente.
- Propender a disminuir la vulnerabilidad externa y mejorar la posición de los países miembros en el contexto económico internacional;
- Fortalecer la solidaridad subregional y reducir las diferencias de desarrollo existentes entre los países miembros;
- Procurar un mejoramiento persistente en el nivel de vida de los habitantes de la Subregión.

La Comunidad Andina, en cuanto a su funcionamiento, cuenta con un marco institucional que se constituye como el Sistema Andino de Integración, más conocido como el SAI, cuya función principal es la coordinación de todos los órganos de la Comunidad Andina en el cumplimiento de sus funciones y competencias que contribuyan al logro de objetivos y fines de la integración andina.

La página web oficial de la Comunidad Andina con respecto al Sistemas Andino de Integración manifiesta:

Este Sistema hace que la CAN funcione casi como lo hace un Estado. Es decir, cada una de estas instancias tiene su rol y cumple funciones específicas, por ejemplo: el Consejo Presidencial Andino, conformado por los Presidentes de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, está a cargo



de la dirección política de la CAN; el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores formula la política exterior de los países andinos en asuntos relacionados con la integración y, de ser necesario, coordinan posiciones conjuntas en foros o negociaciones internacionales; la Comisión, conformada por delegados plenipotenciarios, o con plenos poderes, se encargan de formular, ejecutar y evaluar la política de integración en temas de comercio e inversiones y generan normas que son obligatorio cumplimiento para los 4 países.

La CAN cuenta con una Secretaría General que administra y coordina el proceso de integración y el Tribunal Andino de Justicia es la entidad que controla la legalidad de los actos de todos los Órganos e Instituciones y dirime las controversias existentes entre países, entre ciudadanos o entre países y ciudadanos cuando se incumplen los acuerdos asumidos en el marco de la Comunidad Andina.

El Parlamento Andino, conformado por 20 Parlamentarios elegidos por voto popular -5 por cada País Miembro-, es la instancia que representa al Pueblo; es decir, a los Ciudadanos Andinos en general. Aquí se delibera sobre la integración andina y se proponen acciones normativas que fortalezcan la integración.

Asimismo, son parte del SAI las instancias consultivas de la Sociedad Civil, como el de los Pueblos Indígenas, de los Trabajadores y de los Empresarios. La Universidad Andina Simón Bolívar, con varias sedes en la región, es la entidad educativa. Y, los organismos financieros son la Corporación Andina de Fomento y el Fondo Latinoamericano de Reservas.

La Comunidad Andina como actualmente se la conoce ha sufrido a lo largo de la historia varias reformas encaminadas al proceso de integración. En cuanto a sus logros podemos mencionar que la CAN se ha caracterizado por avances en cuanto a las leyes que tiendan a la armonización de la legislación en torno al IVA, ISC e Impuesto a la Renta, eliminación de aranceles, formación



de la zona de libre comercio que ha permitido el crecimiento del comercio intracomunitario, el fortalecimiento jurídico comunitario, políticas comunitarias de integración y desarrollo fronterizo. (Armijos, 22)





## CAPÍTULO II:

### ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA COMUNIDAD ANDINA

#### 2.1 Tributo: Generalidades

Con la finalidad de facilitar el entendimiento de los temas que se tratarán posteriormente, hablaremos de forma muy general sobre los tributos y sus aspectos de mayor incidencia.

El origen de los tributos está vinculado con la aparición de las sociedades políticas. Hablamos de la presencia de ellos en las sociedades griegas, mayas y otras culturas antiguas. A lo largo de la historia los vencedores eran quienes sometían a tributo a los vencidos. En términos generales los tributos existen para que el Estado cuente con recursos y pueda cumplir sus fines; se les vincula con esa obligación que tienen los particulares de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. José Vicente Troya en su obra *“Derecho Tributario Internacional”* define al tributo como:

Una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, a virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía la misma que radica en el pueblo y se ejercita por medio de sus representantes, al menos en los países democráticos (109).

Según lo que se deduce de la definición dada anteriormente, es elemento fundamental y sobresaliente de los tributos la unilateralidad, que debemos separarla del ámbito de la arbitrariedad. Hablamos de unilateralidad al ser las normas de un Estado de Derecho las que prevén a las autoridades que se encargan de crearlos, instaurarlos, controlarlos, recaudarlos y los medios idóneos para su efectivo cumplimiento mediante la coacción, sin existir una contraprestación del sujeto pasivo encargado del cumplimiento.



Sobre la clasificación de los tributos, la más conocida y aceptada por la doctrina latinoamericana, española e italiana, reconoce la existencia de tres especies de tributos: Impuestos, Tasas, y Contribuciones especiales.

Nos centraremos en el tema de los impuestos por ser los que nos interesan para el desarrollo de este trabajo.

## Los Impuestos

Se dice que los impuestos son el principal ingreso tributario, ya que se les considera la forma más corriente mediante la cual los habitantes de un país, cumplen con su obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público. Para la doctrina, los impuestos que son aquellas prestaciones que financian servicios públicos<sup>4</sup> generales e indivisibles (Troya, *Estudios de Derecho Tributario* 32).

Los servicios públicos, generales e indivisibles, deben financiarse con impuestos; los servicios públicos, generales y divisibles con tasas; y, las obras públicas que comportan un beneficio brindando a la comunidad, pero que al propio tiempo conlleva una ventaja especial a ciertos administrados, en parte con impuestos y en parte con contribuciones especiales denominadas de mejoras (Troya, *Derecho Tributario Internacional* 118).

Una consideración más clara que tiene la doctrina sobre el impuesto es entenderlo como aquella prestación exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio, y que el contribuyente se ve obligado a pagar por encontrarse en el caso previsto por la disposición legal que consulta la existencia del tributo. De este modo la obligación tributaria del impuesto nace por el solo hecho de encontrarse el contribuyente incurso en el caso legal.

**Clasificación:** Por su importancia el impuesto ha sido objeto de variadas clasificaciones atendiéndose a los más dispersos criterios. La clasificación más

---

<sup>4</sup> El autor Fernando Pérez Royo al referirse a servicios públicos indivisibles, los describe como aquellos servicios públicos sin beneficiario identificable de manera singular.



conocida y discutida y que por su trascendencia nos interesa para el desarrollo de este trabajo es la que diferencia entre impuestos directos e indirectos. Fernando Pérez Royo en su obra *Derecho Financiero y Tributaria* clasifica a los impuestos de la siguiente forma:

Suele decirse que son impuestos directos aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como es la obtención de renta o la posesión de un patrimonio, mientras que son impuestos indirectos los que se basan en un índice indirecto, como el consumo (111).

En esta misma línea el autor Fernando Sainz de Bujanda estudia los impuestos directos e indirectos y especialmente se refiere a la trascendencia jurídica que pueda tener la clasificación. Considera como impuestos indirectos aquellos en los que su propia normativa contempla de manera expresa la repercusión o translación legal de la cuota hacia un tercero, mientras que serían directos los restantes. Pero hay que tomar en consideración que esta división puede generar el inconveniente de dejar fuera de la categoría de impuestos indirectos algunos regulados en nuestra legislación como de los aranceles aduaneros, que entran en esta categoría.

## **2.2 Armonización Normativa Tributaria**

Debemos partir de la idea de que la naturaleza de la armonización normativa es la de permitir el cumplimiento de los objetivos trazados en el proceso de integración comunitaria, objetivos que dentro del estudio de la Comunidad Andina se puede resumir conforme lo establecido en el art. 1 del Acuerdo de Cartagena al sostener que se “*procura un mejoramiento persistente en el nivel de vida de los habitantes de la Subregión*”.

Por la dinámica y diversidad de los ordenamientos jurídicos de los Estados que procuran la integración, estos procesos se han encontrado frente a barreras políticas y legislativas que han impedido la construcción del edificio

ANDREA KARINA CABRERA JARA 27



integracionista. Es entonces, que la armonización normativa es utilizada para eliminar o por lo menos atenuar esos obstáculos que encuentra la Comunidad para alcanzar sus objetivos de plena integración. En este sentido se puede definir a la armonización normativa como la modificación en los sistemas jurídicos nacionales producida por los órganos de integración comunitarios con la finalidad de producir una regulación homogénea en la comunidad formada, en cuyos inicios se presentan distorsiones y restricciones a los objetivos de la integración (Torres, 574). Nos referimos al poder que se les otorga a los órganos comunitarios para aproximar las legislaciones nacionales en la medida que sea necesaria para el funcionamiento de un objetivo común.

Ahora bien, una vez claro lo que entendemos por armonización normativa o legislativa, debemos anclarle al ámbito eminentemente tributario.

Parafraseando a Ramón Falcón y Tella, la armonización fiscal se puede entender como el conjunto de normas o medidas que inciden en el sistema tributario de dos o más Estados, con la finalidad de evitar distorsiones de origen fiscal en la formación de los precios o en la libre circulación de bienes, servicios, capitales o personas.

Para Pablo Moreno Valero en su obra *Armonización del IVA Comunitario* “La armonización fiscal es todo cambio, que en función de los objetivos fijados en el tratado que regula la integración, produce un efecto neto positivo” (63).

En el ámbito latinoamericano, se han fijados como objetivos de la armonización fiscal en la Comunidad Andina, los establecido en el art. 3 del Acuerdo de Cartagena, entre estos el alcanzar la formación de un Mercado Común latinoamericano implementando mecanismos y medidas entre las cuales se encuentra la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes.

En esta línea y para concluir vale aclarar la diferencia entre lo que entendemos por unificación fiscal y armonización fiscal. Debemos entender a esta última como un instrumento para llevar a cabo un Mercado Común, que no



es más que un mercado de todos los países miembros de una Comunidad; debemos entenderle a la armonización como una herramienta más no como un fin en sí mismo como cuando se procura la unificación de la normativa general y fiscal en las comunidades, es decir no se pretende la construcción de un sistema fiscal único para la Comunidad, como se pensaría si habláramos de unificación fiscal. Un sistema armonizado no quiere decir que los impuestos sean iguales en todos los países andinos, significa que los sistemas nacionales de los países andinos serán compatibles entre sí, de manera que ningún país goce de ventajas injustas (Villela, 98).

### **2.3 Armonización Fiscal en la Unión Europea**

Debemos acudir a la experiencia de integración del viejo continente porque es muy avanzada y debido a que el diseño institucional y el ordenamiento de la integración andina la ha tomado como referente cardinal.

Lo que hoy conocemos como Unión Europea nace con el nombre de Comunidad Económica Europea (CEE), creada en 1958, que en principio emerge con la idea de impulsar la cooperación económica entre los países miembros pensando que mientras más aumente la interdependencia económica entre los mismos, disminuirían las posibilidades de conflicto entre ellos. En 1993, cambia de nombre de CEE a UE (Unión Europea), lo que refleja una organización activa con notable desarrollo no solo económico sino también político y en todas las ramas de beneficio social. Actualmente se la puede entender como una asociación económica y política conformada por 28 países europeos, de los cuales Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos fueron sus fundadores. Conforme su desarrollo y progreso en diversos temas, llegan a formar parte de la Unión Europea los Estados restantes.

De una forma bastante generalizada podemos resumir los logros de la UE como el propiciar la paz; generar estabilidad y prosperidad; contribuir a



elevar el nivel de vida; la creación de una moneda única; lograr la supresión de controles fronterizos; promoción de los derechos humanos en la región y entre sus logros más marcados la creación de un Mercado Único basado en las cuatro libertades de circulación de mercancías, servicios, personas y capitales.

Para que los procesos de integración económica en la Unión Europea y particularmente el de alcanzar el objetivo de un Mercado Único sean eficaces, necesitan ir acompañados de normas de armonización y coordinación fiscal entre los Estados que lo forman parte. Inicialmente la armonización fiscal en el ámbito de la Unión Europea no fue en sí un proceso de coordinación, sino más bien sus objetivos estaban orientados únicamente a reducir diferencias entre los sistemas fiscales nacionales. Posteriormente surge una visión más amplia de los objetivos de la UE, dejando de ser éstos solamente económicos e involucrando también fines políticos. Frente a eso se presenta una dificultad para lograr la armonización, que se traducía en la resistencia de los Estados a perder el control de su soberanía.

Grandes logros como la adopción del euro como Unidad Económica Monetaria han contribuido para aminorar el problema de las desigualdades económicas en la comunidad europea.

En la integración europea se trataría de armonizar aquellas materias consideradas necesarias para hacer efectivas las libertades básicas establecidas en el Tratado, haciéndose referencia a la libre circulación de mercancías (armonización del IVA y de los Impuestos especiales), libertad de establecimiento (fiscalidad empresarial), y libre circulación de capitales (fiscalidad del ahorro), con el fin de evitar distorsiones en la asignación de recursos (Cuenca, Navarro, Mihi, Barrilao, 3).

Para entender de mejor manera al proceso de armonización fiscal en la Unión Europea podemos dividirlo en tres fases:

- *Primera:* Se concentra en los impuestos indirectos, principalmente en la aplicación del impuesto al valor agregado (IVA).

- *Segunda:* Procura la armonización del impuesto de sociedades; medidas de armonización fiscal de los ingresos personales; acuerdos para evitar la doble imposición y abolición de impuestos especiales.
- *Tercera:* Se contempla la creación de un servicio conjunto de información para garantizar el control fiscal y evitar el fraude y la evasión fiscal internacional. Así como también la consideración para la creación de un tribunal europeo con competencia fiscal.

En lo que respecta al IVA, la armonización tributaria en la UE registra una evolución permanente. Este impuesto parte de la adopción del tributo en reemplazo del viejo sistema de impuestos acumulativos o en cascada. Luego del informe del Comité Fiscal y Financiero, de 7 y 8 de julio de 1962, conocido como “*Informe Neuramark*”, se adoptó el IVA, como el sistema más conveniente para el mercado común; y su evolución ha girado en torno de numerosas directivas, que tienen como consecuencia, entre otras, la obligatoria adopción del IVA por todos los países de la Comunidad y la regularización de aspectos básicos del impuesto.

El estado de evolución de la armonización de la imposición indirecta europea, puede representarse así: la estructura jurídica del hecho imponible del impuesto sobre la cifra de negocios (IVA) es uniforme en todos los Estados miembros; por el contrario, el tipo (tarifa) de gravamen del impuesto sobre el valor añadido varía sensiblemente (Montaño, 355).

Para concluir este breve análisis sobre el proceso de armonización fiscal en la Unión Europea podemos decir que si bien la falta de capacidad para alcanzar un consenso político, la incapacidad para elaborar programas de armonización tributaria, la pluralidad de disposiciones y la complejidad de las leyes tributarias en los ordenamientos jurídicos nacionales de los países miembros son las principales causas del estancamiento del proceso de armonización fiscal en la UE, hoy en día se estimulan nuevas medidas para lograr los objetivos económicos propuestos. En la actualidad se debate sobre un impuesto general y la cooperación fiscal se ha intensificado principalmente debido al deterioro de la situación económica de la región europea.



## **2.4 Armonización Fiscal en la Comunidad Andina.**

Como ya hemos señalado en el capítulo anterior, la Comunidad Andina es una organización Subregional, Económica y Política, con entidad jurídica internacional creada por el Acuerdo de Cartagena, conformada actualmente por cuatro países miembros Ecuador, Bolivia, Perú y Colombia.

Históricamente las raíces del proceso integracionista andino se remonta a la creación de la Gran Colombia en 1821, por medio del cual los países andinos buscaron formar una sola nación, pero este fracasó debido a disputas y ambiciones políticas viéndose truncado el ideal bolivariano. La integración andina fue retomada el 26 de mayo de 1969, cuando Colombia, Bolivia, Ecuador, Perú y Chile, suscribieron el Acuerdo de Cartagena. En 1973, Venezuela se adhirió al Acuerdo, para separarse totalmente en el año 2006. También se retira del Pacto Andino la República de Chile en el año de 1976 por inconformidades con decisiones tomadas por la CAN, pero en el 2006 se integró nuevamente como Miembro Asociado.

Como ya hemos dado a conocer la Comunidad Andina ha fijado entre sus objetivos principales la formación de un mercado común, lo que implica que los países miembros desplieguen un esfuerzo conjunto para lograr la armonización de las políticas macroeconómicas, y dentro de ellas las fiscales, centrándose principalmente en la armonización de la imposición indirecta.

La armonización o aproximación de legislaciones, indispensable para lograr los procesos de integración en la Comunidad Andina, es materia de la que debe ocuparse el legislador comunitario. En este caso, la Comisión de la CAN es el órgano normativo por excelencia, y que mediante la expedición de decisiones adoptadas por los estados miembros, cumplan los objetivos trazados para lograr la integración. Vale mencionar que si bien la Comunidad Andina no goza de atribución exclusiva de parte de los Estados Miembros de una competencia normativa en un área específica, se ha limitado a emanar





decisiones que contienen lineamientos o recomendaciones para los Estados, dejando en manos de los Estados Miembros los eventuales cambios, reformas o ajustes en sus legislaciones internas respetando y reconociendo implícitamente las potestades normativas y soberanía fiscal de los parlamentos nacionales.

Consecuentemente lo que se pretende con la armonización fiscal en la CAN es formular políticas que procuren la reducción de diferencias en los sistemas fiscales nacionales más no construir un sistema fiscal igualitario para todos los miembros integrantes de la Comunidad, ya que ello sí constituiría un atentado a la soberanía de los parlamentos internos de los países miembros en materia tributaria, puesto que la unión fiscal exige el abandono de una parte considerable de la soberanía, difícilmente cedida por un Estado; situación que no es la planteada por la Comunidad Andina.

Para concluir, entre los avances de armonización en materia fiscal, podemos dar a conocer de manera general y de mayor trascendencia para nuestro trabajo, los siguientes: En mayo de 2004, se aprobó mediante Decisión 578, el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal. En Julio de ese mismo año, mediante las Decisiones 599 y 600, se acordó la Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado y la Armonización de Impuestos Indirectos, respectivamente. Posteriormente, mediante Decisión 635 aprobada en julio de 2006, se clarificaron los artículos relativos a la entrada en vigencia de estas últimas decisiones.



### **CAPÍTULO III:**

## **PROCESOS DE ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA IMPLEMENTADA EN LA COMUNIDAD ANDINA**

### **3.1 Premisa**

En aras a lograr la profundización de un proceso de integración, la Comunidad adopta regulaciones orientadas hacia la convergencia o mejor dicho, hacia la armonización de los sistemas normativos de los impuestos nacionales, en las primeras épocas enfocadas en el sector de la imposición indirecta y eventualmente más adelante en el de la imposición directa (Montaño, 334).

La Comunidad Andina, por medio de los órganos pertinentes y con base al Acuerdo de Cartagena, ha elaborado una serie de disposiciones de Derecho Comunitario derivado que buscan la liberalización comercial intracomuniaria, y la adopción de un arancel externo común para el comercio con países ajenos al grupo, con miras a la formación de un mercado común andino, se ha establecido un arancel externo común, pues los estados miembros entregaron esa facultad a la comunidad, y es el único avance real encaminado a lograr la unión aduanera y el mercado común andino (Maldonado, 131).

Además de estos procesos de armonización en materia tributaria, tenemos algunas decisiones expedidas por la Comisión de la Comunidad Andina que serán objeto de análisis, enfocándonos especialmente en dos de ellas de gran relevancia en materia de imposición indirecta.



### **3.2 Armonización de Impuestos Indirectos: Decisión 599 sobre la Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado.**

El proceso de implementación del IVA, se presenta básicamente por la necesidad de los países de buscar nuevas fuentes de financiamiento para el gasto público, además a este impuesto se le considera como una herramienta indispensable para movilizar recursos y modernizar el sistema tributario. Es por ello que el impuesto tipo valor agregado rige en todos los Países Andinos y puede considerarse como consolidado dentro de sus sistemas tributarios.

La decisión 599 de la Comisión de la Comunidad Andina fue publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093 del 16 de julio del 2004, y trata sobre la armonización de los aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado.

Para entender la decisión 599 de la comisión de la CAN, debemos iniciar analizando lo que se ha expresado en su considerando. En primer término se manifiesta que se ha decidido armonizar el IVA por su característica de neutralidad y que así evitar causar distorsiones en la economía. La armonización del IVA debe entenderse como un proceso gradual que deberá ser administrado por cada país miembro dentro de los plazos definidos <sup>5</sup>en la Decisión, tomando en consideración las diferencias existentes en los sistemas legales así como el modo de vida de los países miembros. También se garantiza las condiciones de competencia, seguridad jurídica y estabilidad en los regímenes tributarios internos.

Otro aspecto trascendental de la decisión que nos compete analizar se refiere a los principales elementos del IVA:

---

<sup>5</sup> Por la magnitud de los cambios que involucra el proceso de armonización del IVA, la norma comunitaria está diseñada para ser aplicada de manera gradual y prevé amplios plazos que van hasta los diez años.



**Hecho Generador:** Establecido en el art. 5 de la Decisión y determina que bienes y servicios son sujetos a imposición al prescribir que *“Los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, acorde con el artículo 12 de esta Decisión, y la importación de bienes corporales muebles”*.

La misma norma comunitaria vincula el artículo transcrito con el art. 12 a fin de establecer las reglas de territorialidad de los servicios cuando los mismos trasciendan las fronteras nacionales. En esta misma línea vale tomar en consideración que existen casos en los que no se genera IVA y que debemos de diferenciarlos tanto de otros casos de exención como tarifa cero.

De lo dicho, la norma comunitaria, establece en su art. 6 los hechos que no sujetos de gravamen, como los casos de reorganización empresarial a través de la fusión, absorción, escisión o transformación de sociedades. Así también lo regulado en el art. 7 de la misma norma *ibídem*:

**Art. 7.- Venta o transferencia de negocios, sucesiones, cesión o transferencia de títulos valores y aportes de bienes a entidades económicas.-** Los impuestos tipo valor agregado no se generarán: a) En la venta o transferencia total de negocios; b) En la transferencia de bienes por vía sucesoria; c) Cesión o cualquier tipo de transferencia de acciones, participaciones, o títulos valores; d) Aportes de bienes a sociedades en constitución por parte de personas no sujetas al impuesto; y, e) Aportes temporales de bienes a consorcios, "joint ventures" y demás figuras empresariales o entidades económicas similares y su reingreso a las entidades aportantes.

Dentro de esta línea, otro aspecto importante de lo que se ocupa la Decisión 599 de la CAN, es acerca de la temporalidad el hecho generador, es decir el momento en el que el IVA es exigible. El art. 15 de la norma comunitaria establece que el IVA se genera en forma instantánea y se causará en el caso de la venta de bienes y prestación de servicios con la entrega total

del bien o con la terminación del servicio, en el caso de los contratos de tracto sucesivo, a medida de que se haga exigible cada canon o cuota y en proporción al mismo pudiendo ser al momento de la emisión del comprobante o al momento del pago, o lo que ocurra primero, de acuerdo a lo establecido en la legislación interna de cada país; en el caso de la importación, con la nacionalidad de bienes; en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, al momento de la prestación del servicio, en la fecha de registro del respectivo comprobante por parte del receptor del servicio o en la fecha en que se pague la contraprestación, lo que ocurra primero; y en el caso de servicios públicos de acuerdo a lo establecido en la legislación interna de cada país (Maldonado, 162).

**Sujeto Pasivo:** En términos generales se puede decir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona natural o jurídica obligada al cumplimiento de la obligación tributaria ya sea en calidad de contribuyente o como responsable.<sup>6</sup>

Al respecto la Decisión Andina define al sujeto pasivo en su art. 2 como “El deudor de la obligación tributaria sustancial. Se consideran incluidos los términos “contribuyente” y “responsable o sustituto”, quedando comprendidos en este último término los agentes de percepción y retención.”<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Según las definiciones de sujeto pasivo de ciertos autores y códigos tributarios se puede apreciar que la calidad de sujeto pasivo implica dos categorías siendo estas tanto de contribuyente y de responsable. Para nuestro código tributario ecuatoriano se puede entender como contribuyente a la persona natural o jurídica a quien la ley le impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas. Por responsable, según la misma legislación ecuatoriana, debemos entender a aquella persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

<sup>7</sup> La norma comunitaria integra a los agentes de retención y agentes de percepción dentro de la categoría de sujeto pasivo de responsable. Con respecto a los primeros, son personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Por agente de percepción debemos entender según la obra de los doctrinarios Asorey, Atchabahian y otros, como aquel que por su profesión, oficio, actividad o función le presta al contribuyente un servicio o le transfiere un bien, por el que recibe un monto dinerario al cual adiciona el tributario, que luego debe ingresar al fisco.



Se considerarán también como sujetos pasivos de la obligación tributaria ciertos conjuntos económicos establecidos en el art. 11 de la norma comunitaria, entre estos las comunidades de bienes; los consorcios o uniones temporales; los convenios de asociación, "joint ventures" y demás convenios de colaboración empresarial; las sociedades de hecho; las sucesiones ilíquidas o indivisas; los patrimonios autónomos en virtud de contratos de fiducia; los fondos de cualquier índole.

Por su fácil entendimiento bastará con mencionar que sujeto activo del impuesto tipo valor agregado es cada Estado integrante de la Comunidad Andina.

**Base Gravable:** Las legislaciones Andinas coinciden al determinar en sus cuerpos normativos a la base imponible como aquella medida, valor o magnitud obtenidos de acuerdo a las normas legales respectivas sobre la cual se aplica la tasa del impuesto.

En el caso de nuestra legislación ecuatoriana el art. 58 de la Ley de Régimen Tributario Interno determina como base imponible general lo siguiente: *"La Base Imponible del IVA es el valor total de bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio."*

En materia que nos compete, la Comunidad Andina en su decisión 599 terminológicamente trata a la base imponible como base gravable, y establece en su art. 17 aquellos aspectos que se entienden por incluidos en la misma, entre estos:

- Toda erogación principal como accesoria de la operación principal, gastos de acareo, transporte, instalación, montaje, seguros, gastos de financiamiento, moratorios y comisiones.

- En las importaciones la base gravable integran tanto el valor de aduana de la mercadería; derechos e impuestos aduaneros que deban pagarse; toda erogación que tenga que efectuar el importador para el despacho aduanero.

La norma comunitaria en este tema deja abierta la posibilidad de que todo lo que no esté previsto en la Decisión, se aplique la legislación interna de cada país miembro de la Comunidad.

Con respecto a la base gravable en la permuta, la Decisión en su art. 18 establece que: *“Los impuestos tipo valor agregado se generarán para cada una de las partes en la permuta. La base gravable corresponderá al valor asignado a cada uno de los bienes permutados, valor que, en todo caso, no podrá ser inferior al valor comercial. Igual regla se aplicará para el caso de servicios”*.

**Tasa:** La norma comunitaria en cuanto a la tarifa del impuesto establece un régimen especial, específicamente el art. 19 nos señala que los países miembros han acordado la utilización de un máximo de dos tasas; una tasa general de IVA que llega máximo hasta el 19% y una tasa preferencial que no podrá ser inferior al 30% de la tasa general para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentren excluidos. La decisión establece también que los países miembros tendrán un plazo de ajuste de 10 años desde la entrada en vigencia de la Decisión.

Con respecto al segundo inciso del artículo 19 descrito en el acápite anterior, podemos decir que la norma comunitaria establece una tasa preferencial que no debe ser menos del 30% de la tasa general, hablamos entonces de un 5,70% para gravar bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente decisión se encuentren excluidos.

Actualmente en la Comunidad Andina los tipos que se aplican oscilan desde el 12% al 18%, pues en el Ecuador la tarifa del impuesto al valor agregado es del 12%; en Bolivia se establece una alícuota genera única del impuesto del 13%; en Colombia se habla de una tarifa general del impuesto sobre las



ventas, manifestando que es el 16%; y por último en Perú la tarifa del IVA llamado en este país como el Impuesto General a las Ventas a la fecha es del 18%.

**Exclusiones y Régimen de Tasa Cero:** Para abordar el análisis de los artículos que trata el capítulo V de la Decisión es necesario conocer brevemente lo que la doctrina y los cuerpos legales dicen acerca de la exención y el régimen de tasa o tarifa cero, así como su diferenciación.

El léxico jurídico tributario habla de la exención tributaria como la exclusión o dispensa legal del gravamen impositivo a ciertas personas o hechos que, por ficción jurídica o consideraciones de orden público, económico, político y social, concede la Ley. Es decir, es el hecho de que la ley a pesar de que se cumple el hecho generador, excluye de la obligación de pago a los sujetos pasivos de un impuesto, generalmente por razones de orden público, económico y social, y de las realidades de cada país.

De lo dicho, y una vez entendido lo que la ley habla acerca de la exención, tenemos que diferenciarla de manera clara con el hecho de que una actividad no esté gravada.

Lo que nos compete hablar entonces es acerca del tema de las exclusiones o régimen de tarifa cero. Al respecto las legislaciones Andinas en sus cuerpos normativos tributarios enumeran aquellas transferencias que no son objeto de IVA, es decir que están excluidas del hecho generador y por tanto no nace la obligación tributaria, es lo que se conoce como bienes y servicios cuya transferencia está gravada con tarifa cero. En el campo Andino, las legislaciones nacionales de los países miembros de la CAN coinciden y tienen en común ciertos bienes y servicios gravados con tarifa cero.

Entre los bienes tenemos: productos alimenticios; instrumentos para agricultura; medicamentos; drogas para uso humano y veterinario; periódicos, revistas; bienes ingresados al país por diplomáticos extranjeros. Sobre los





servicios, los más comunes exonerados son: prestación de energía eléctrica; agua potable; alcantarillado; recolección de basura; servicio de transporte de pasajeros y carga; espectáculos públicos (Maldonado, 83).

Al respecto del régimen de tasa cero la Decisión 599 de la Comisión de la Comunidad Andina en su art. 20 determina que la tarifa cero será aplicado únicamente para *exportaciones de bienes y servicios* en base al principio de imposición de bienes y servicios en el país de destino. Se llega a establecer un tiempo de 5 años para que los Países Miembros puedan realizar los ajustes correspondientes a sus legislaciones.

El art. 23 de la misma norma comunitaria habla de dos aspectos importantes. Primero determina que a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión los países miembros no podrán crear nuevas exclusiones de bienes, ni ampliar las existentes en su legislación interna.

El segundo aspecto y que es de mayor trascendencia, es que la norma comunitaria determina que a partir de año undécimo de entrada en vigencia de esta Decisión los países miembros de la Comunidad Andina podrán mantener en sus legislaciones únicamente las siguientes exclusiones:

**Art. 23 Exclusión de bienes:**

[...] a) Los bienes importados por las misiones diplomáticas, consulares y por sus funcionarios diplomáticos debidamente acreditados, con sujeción a los convenios internacionales y a las reglas sobre reciprocidad.

b) Los bienes importados por organismos internacionales y su personal con rango de funcionario internacional debidamente acreditados, que hayan suscrito convenios de inmunidades y privilegios.

c) Las importaciones de bienes donados provenientes del exterior destinadas al sector público y organizaciones privadas sin ánimo de lucro con fines de salud, educación y utilidad común;

debidamente verificadas y autorizadas por la autoridad competente en cada país.

d) Equipaje acompañado y no acompañado, de acuerdo a lo tipificado en la legislación nacional.

Por consiguiente, los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de bienes que no estén contempladas en los literales anteriores. (Decisión 599)

En cuanto a los servicios, se aplican las mismas reglas de eficacia y vigencia que lo relativo a los bienes, enumerando taxativamente los servicios excluidos en el art. 25 de la norma comunitaria.

**Art. 25.- Exclusión de servicios.-** [...] Los Países Miembros, a partir de la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión, no podrán crear nuevas exclusiones de servicios, ni ampliar las existentes en su legislación interna, salvo en los servicios señalados en el siguiente párrafo.

A partir del comienzo del undécimo (11o.) año de la entrada en vigencia de esta Decisión, sólo podrán tener las siguientes exclusiones:

a) Los servicios de educación, salud y de transporte nacional de pasajeros, excepto el aéreo, de acuerdo con las condiciones previstas en la legislación de cada País Miembro; y,

b) Servicios de intermediación financiera.

Por consiguiente los Países Miembros deberán eliminar gradualmente todas las exclusiones de servicios que no estén contempladas en los literales anteriores.

Los Países Miembros establecerán en sus legislaciones el tratamiento tributario que otorguen a los servicios administrativos prestados con la calidad de licencias, registros, matrículas y

similares, por parte de instituciones estatales en cumplimiento de sus fines y funciones, por los cuales éstas perciban tasas, derechos, arbitrios u otra forma similar de contraprestación. Dicho tratamiento podrá considerar a los referidos servicios como excluidos o como operaciones que no generen impuesto tipo valor agregado. (Decisión 599)

**Aspectos Sustanciales:** Con respecto a la determinación del impuesto por pagar la Decisión 599 en su art. 26 señala dos casos. *Primero* en caso de venta o transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios; y en el *segundo* en caso de importación.

Por otra parte la norma comunitaria desde el art. 27 al art. 29 reconoce el derecho a crédito fiscal descontado en un 100% a los contribuyentes en el caso de adquisición de bienes y servicios siempre que, a más de cumplir con los requisitos establecidos en las legislaciones internas de cada país miembro, cumplan con los siguientes dos requerimientos:

- a) Que dichas adquisiciones sean necesarias para el desarrollo del giro del negocio del sujeto pasivo, considerando lo establecido en cada legislación interna, y
- b) Que dichas adquisiciones se destinen a operaciones en las que se deba pagar IVA u operaciones sujetas a tarifa cero.

No hay que dejar de mencionar un aspecto de procedimiento al tratar este tema. Se establece que para que proceda el descuento del crédito fiscal, las operaciones de compra de bienes o uso de servicios deberán constar en facturas que cumplan con los requisitos establecidos en las legislaciones nacionales como ciertos requisitos establecidos en la propia norma comunitaria.

La decisión 599 en el art. 30 previene a los Estados Miembros la adopción de medidas correctivas <sup>8</sup> en caso de la existencia o amenaza de crisis fiscal a

---

<sup>8</sup> En cuanto a las medidas correctivas:  
ANDREA KARINA CABRERA JARA

nivel de Gobierno Central o por situaciones de emergencia nacional. Estas medidas se presentan como excepciones al cumplimiento de ciertos artículos de la misma decisión. Entre estas, tenemos excepciones relativas a la tasa general no puede ser mayor al 19% y a la tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general. Se establecen excepciones también con respecto a la exclusión de bienes y servicios (art.23 y art. 25 de la Decisión 599) y por último se determinan excepciones al derecho a crédito fiscal (art. 27 del mismo cuerpo normativo).

**Aspectos Procedimentales:** Con respecto a los aspectos de procedimiento del Impuesto Tipo Valor Agregado que regula esta Decisión, se deja a libertad de la Administración Tributaria de cada país miembro para que establezca todo con respecto a la liquidación, plazos, declaración y pago del Impuesto.

Se reconoce el derecho a la devolución del impuesto en caso de *exportaciones* según lo regula la norma comunitaria a partir del art. 32 al art. 36; manifestando que los plazos y demás aspectos deberán ser considerados de acuerdo a las legislaciones internas de cada país miembro.

Para concluir con el análisis cabe manifestar que la presente Decisión en sus art. 38 y 39 prescriben que los países miembros de la Comunidad Andina podrán establecer sistemas de retención de IVA en sus legislaciones nacionales así como también se otorga la facultad de creación de regímenes especiales.

- 
- Serán de carácter transitorio y se eliminarán progresivamente a medida que mejor la situación que las motivó.
  - No podrán discriminar entre los Países Miembros de la Comunidad Andina.
  - No se optarán ni mantendrán con el fin de proteger a un determinado sector.
- Para adoptar estas medidas es necesario una autorización previa de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

### 3.3 Armonización de Impuestos Indirectos: Decisión 600 sobre los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo.

La Decisión 600 de la Comisión de la Comunidad Andina trata sobre la armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093 de 16 de julio de 2004. La Decisión busca armonizar conceptos, aspectos sustanciales y procedimientos de los impuestos selectivos al consumo que se apliquen en los regímenes tributarios de los países de la CAN.

En los países miembros de la Comunidad Andina el impuesto selectivo al consumo busca como fin principal incidir en las decisiones de consumo suntuario y semisuntuario para regularlos, procurando el buen curso de la sociedad. Además las normativas nacionales sobre este impuesto son afines entre los países miembros de la CAN, y pese a que existen ciertas diferencias, éstas no ocasionan distorsiones extremas en el mercado.

El primer capítulo de la Decisión 600 de la Comunidad Andina inicia determinando el ámbito de aplicación de la decisión, manifestando que con la misma se busca armonizar los aspectos tanto sustanciales como procedimentales del impuesto tipo selectivo al consumo<sup>9</sup>. Se establece en términos generales que las legislaciones nacionales deben adecuar sus regímenes tributarios a la Decisión en los plazos establecidos en la misma decisión. Se aclara también que toda creación o modificación de este tipo de impuestos deben realizarse mirando la norma comunitaria y previa notificación a la Secretaría General de la CAN.

En cuanto a su naturaleza, el art. 2 de la norma comunitaria prescribe lo siguiente: ***“Art. 2.- Naturaleza del impuesto.- Los “impuestos tipo selectivo al consumo” (ISC) gravan la importación y el consumo en el mercado interno de determinados bienes y servicios, sea de forma individual o con carácter***

<sup>9</sup> El impuesto selectivo al consumo es conocido en nuestra legislación ecuatoriana como Impuesto a los Consumos Especiales regulado a partir del art. 71 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y tiene como objeto gravar el consumo de determinados bienes suntuarios ya sean de procedencia nacional o importada.



*adicional o complementario a los impuestos tipo valor agregado. Son tributos de tipo monofásico<sup>10</sup>.*

En cuanto a las normas generales que regulan estos impuestos, la decisión 600 se remite a las mismas normas aplicables al impuesto tipo valor agregado analizadas anteriormente y determinadas en la Decisión 599 de la Comisión de la CAN.

Sobre los aspectos trascendentales de este impuesto:

**Hecho Generador:** Para la aplicación de esta Decisión se entenderá como causación del ISC *la importación efectuada o de la primera venta o transferencia* que realice el productor. En el caso de servicios, el impuesto se genera por la *prestación* del mismo.

En esta misma línea la norma comunitaria en su art. 4 establece ciertos aspectos que cada país miembro de la Comunidad Andina deberá regular en sus legislaciones internas, siendo estos:

- [...] a) La generación de impuestos tipo selectivo al consumo en aquellos casos en los que se presume la realización de una venta o transferencia de bienes.
- b) La generación de impuestos tipo selectivo al consumo, cuando exista vinculación económica entre comprador y vendedor aun cuando abarque fases posteriores de comercialización.
- c) La aplicación de impuestos tipo selectivo al consumo a otros bienes y servicios gravados, no previstos en la presente Decisión.
- d) Los casos en los que se establezcan exclusiones para determinados bienes y servicios, o en su defecto el derecho a crédito tributario o a devolución. (Decisión 600)

---

<sup>10</sup> Podemos entender que los impuestos selectivos al consumo son impuestos monofásicos ya que gravan una única etapa del proceso de producción y/o distribución. Diferenciándolos con el Impuesto tipo Valor Agregado que grava todas las fases del proceso productivo.



**Sujeto Pasivo:** Para efectos de aplicabilidad de la presente Decisión y sin perjuicio de lo establecido en las legislaciones nacionales de cada país miembro, son sujetos pasivos del ISC los siguientes:

- a) Los productores de bienes gravados.
- b) Los importadores de bienes gravados.
- c) Los prestadores de servicios gravados.
- d) Los usuarios o destinatarios del servicio, en el caso de servicios prestados por no residentes ni domiciliados en país destinatario.

**Base Gravable:** La decisión 600 deja abierta la puerta a que cada país miembro defina en sus legislaciones internas<sup>11</sup> la base imponible o gravable, garantizando que no se produzcan tratamientos discriminatorios entre productos nacionales e importados.

**Carga Tributaria:** El artículo 8 de la Decisión señala que las cargas tributarias totales que se tributan en el ámbito nacional o regional ya sea por IVA o ISC, serán objeto de armonización para fijar mínimos en la Comunidad Andina. Señala también que el trabajo de armonización se enfocará en primera fase a los productos derivados del tabaco, cerveza y bebidas alcohólicas.

Por último y para concluir con el análisis de esta Decisión, se regula en los últimos artículos de la norma comunitaria:

- **Sobre la determinación del impuesto:** Los Impuestos Selectivos al Consumo se determinarán por aplicación directa de la tasa o monto fijo

---

<sup>11</sup> En nuestra legislación ecuatoriana la determinación de base imponible del impuesto a los consumos especiales se encuentra regulada en el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.



señalado para el bien o servicio, a la base gravable de acuerdo a lo previsto a las legislaciones internas de los países miembros.

- **Sobre la declaración del impuesto y su facturación:** Los Impuestos Selectivo al Consumo se autoliquidarán por el sujeto pasivo en formatos establecidos por las legislaciones nacionales de cada país miembro; la Administración Tributaria Interna también se ocupará de establecer los períodos de declaración y pago.

En cuanto a las facturas, al igual que lo que se estableció en el caso del IVA, debe ser emitida en cada operación que se realice por los bienes o servicios gravados con ISC.





## **CAPÍTULO IV:**

### **PROBLEMAS PRÁCTICOS EN LA APLICACIÓN DE LAS DECISIONES DE LA COMISIÓN ANDINA**

#### **4.1 Premisa**

La supremacía del ordenamiento jurídico comunitario sobre las normas de derecho interno de los países miembros de la Comunidad Andina, viene a ser uno de los aspectos de mayor complejidad que se presenta al momento de la aplicación de las Decisiones analizadas en el capítulo anterior, ya que las legislaciones internas se tornan restrictivas y muchas de las veces incompatibles con las normas internacionales.

Si bien se ha dicho desde el inicio del desarrollo de este trabajo que el tema jerárquico normativo es bastante controvertido, y que ha sido por varios años objeto de discusión por autores doctrinarios como por parte de las Administraciones Tributarias Internas de cada país, ha sido competencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina la interpretación de aquellas normas que generan conflicto y así seguir con el proceso armonizador tributario tendiente a lograr los objetivos económicos trazados en el Acuerdo de Cartagena.

#### **4.2 Análisis de Sentencias de Tribunal Andino de Justicia y de la Jurisprudencia Nacional**

Nos es conveniente analizar Resolución del Tribunal Andino 77 con fecha 28 de marzo de 2008, dentro del proceso 77-IP-2005, en el cual el Tribunal Distrital de lo Fiscal de la ciudad de Cuenca, República del Ecuador solicita al Tribunal Andino la interpretación Judicial de varios artículos de la



Decisión 388<sup>12</sup> de la Comisión de la Comunidad Andina sobre el derecho a la Devolución del Impuesto Tipo Valor Agregado regulado en el Capítulo IX de la Decisión 599 de la Comisión de la CAN.

En términos generales ya hemos dicho que la Decisión 599 en su art. 32 y siguientes reconoce a los sujetos pasivos del impuesto el derecho a devolución de saldos a favor en caso de exportación en sus declaraciones tributarias.

Nuestra legislación ecuatoriana también regula este particular, pues se establece que las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el Impuesto al Valor Agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días.<sup>13</sup>

La COMPAÑÍA FLORES DEL VALLE FLODELVA CIA. LTDA. presentó al Servicio de Rentas Internas del Austro, la solicitud de devolución del IVA a exportadores conforme lo establece tanto la legislación ecuatoriana como la norma comunitaria. Sin embargo el SRI pronuncia en su resolución administrativa la devolución de determinada cantidad, negando lo correspondiente a activos fijos de bienes por no estar contemplado en la legislación interna y por falta de sustento para exigir este derecho.

El primer problema que se presenta es que nuestra legislación interna tributaria no consagra a los bienes del capital dentro de los alcances de la devolución del IVA como sí lo hace la norma comunitaria. Otro problema que

---

<sup>12</sup> Decisión 388.- Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No.211 del 17 de julio de 1996. En esta línea la Decisión 388 de la Comisión de la Comunidad Andina tiene como objetivo el alcanzar y continuar con el proceso de armonización de impuestos indirectos en la región Andina, para ello regula la devolución de los mismos como incentivo a las exportaciones y con el objeto de garantizar el libre comercio sin distorsiones en el mercado ampliado.

<sup>13</sup> Base Legal: Ley de Régimen Tributario Interno - Art. 72/ Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno – Arts. 172, 178, 180./ Resolución No. NAC-DGERCGC14-00156 del 12 de marzo de 2014.



se presenta es que la Decisión deja abierta la puerta a que la legislación interna de los países miembros determine los métodos de comprobación de la documentación que justifiquen las adquisiciones de materia primas, insumos, servicios efectivamente pagados en el proceso de producción, fabricación transporte o comercialización de bienes que se exporten.

Pese al afán del ordenamiento comunitario para incentivar la exportación de bienes y evitar la exportación de impuestos y garantizar el libre comercio subregional, se han presentado ciertos problemas de aplicación práctica por parte de la Administración Tributaria interna ecuatoriana para aplicar las Decisiones 338 y 599; en este caso concreto encontramos que la legislación interna ecuatoriana es restrictiva frente a la norma internacional por lo que no resulta tan sencillo determinar qué norma jurídica es la aplicable así como interpretar de forma correcta el contenido de las Decisiones para la armonización de impuestos indirectos<sup>14</sup>.

Sobre lo dicho el Tribunal Andino de Justicia:

- Se pronuncia sobre la Supremacía del Derecho Comunitario sobre las normas de Derecho Interno sosteniendo que la norma nacional, según la Doctrina y la Jurisprudencia, queda desplazada por la comunitaria, la que se aplica preferentemente ya que la competencia en el caso corresponde a la Comunidad. El Tribunal Andino hace énfasis de que no se trata de que la norma comunitaria posterior derogue a la norma nacional preexistente, puesto que son ordenamientos jurídicos autónomos y separados. Se trata más bien del efecto directo del principio de aplicación inmediata y de primacía que ha de concederse a las normas comunitarias sobre las internas.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal sostiene que la Decisión 388, prevalece sobre toda regulación nacional anterior o posterior a ella, en cuanto resulte incompatible con dicha Decisión. De no ser así resultaría

---

<sup>14</sup> En el Ecuador se deben considerar como impuestos indirectos vigentes de acuerdo al Anexo 1 del Art. 4 de la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, tanto al Impuesto al Valor Agregado como el Impuesto a los Consumos Específicos.

imposible alcanzar la meta del Derecho Comunitario, de lograr un régimen uniforme para todos los Países de la Comunidad y los objetivos del Proceso de Integración Andina.

Sin embargo, cuando la norma comunitaria deja a la responsabilidad de los Países Miembros la implementación o desarrollo de aspectos no regulados por aquella, en aplicación del principio de complementación indispensable, les corresponde a esos países llevar a cabo tales implementaciones, sin que éstas puedan establecer exigencias, requisitos adicionales, o constituir reglamentaciones que puedan afectar el derecho comunitario, ni menos desnaturalizarlos, o que puedan restringir aspectos por él regulados

- Sobre la Interpretación de la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena: De conformidad con lo establecido por el artículo 4 debe ser devuelto el monto total de los impuestos indirectos vigentes, pagados por el exportador por los conceptos y rubros taxativamente determinados por dicha norma comunitaria que incluye para el caso de la República del Ecuador lo correspondiente al IVA. La devolución del monto referido al impuesto indirecto procede, en todo caso, respecto de los impuestos sobre el IVA efectivamente pagados por el solicitante, correspondiéndole al respectivo país miembro, establecer los sistemas de control y de comprobación de la documentación sustentatoria del pedido. En el caso de impuestos indirectos relativos a bienes de capital, procederá la devolución a medida que no se confiera exclusivamente por razones de exportación.

Para concluir con el desarrollo de este capítulo y recordando lo analizado a lo largo del desarrollo de este trabajo, debemos considerar que en caso de existir problemas en la aplicación práctica de la normativa comunitaria, es necesario llegar a una importante conclusión.

Hemos dicho, que el Derecho Comunitario se sustenta en ciertos principios, entre ellos el de primacía o preeminencia y de aplicación directa, que son



trascendentes para la existencia de un sistema jurídico común a los Estados miembros. Con respecto del primero, éste implica la prelación del derecho de la comunidad sobre el derecho nacional en caso de antinomia. Se entiende que el carácter de preeminencia es la única forma de que el Derecho Comunitario tenga esperanzas de supervivencia, ante esto se hace imposible la oposición de una norma de derecho interno a otra comunitaria, ya sea para impedirla o modificarla.

Con respecto de la aplicación directa, podemos entenderle como la capacidad jurídica de la norma comunitaria para generar derechos y obligaciones que los ciudadanos de cada país puedan exigir ante sus tribunales nacionales. Nos referimos a esa posibilidad que se les asiste a los ciudadanos como personas naturales o jurídicas, de acudir a su juez y solicitar la aplicación del ordenamiento de la comunidad para la resolución de sus relaciones jurídicas en conflicto, o en caso de falta de norma nacional o en sustitución de ella en caso de que fuera incompatible.

Con lo dicho, los problemas prácticos de aplicación de las Decisiones Andinas Comunitarios resultan más fácil de sobrellevar, además la Administración Tributaria de los países miembros ya cuentan con fuentes jurisprudenciales tanto nacionales como del Tribunal Andino de Justicia para dilapidar dichos conflictos.



## CONCLUSIONES

Una vez terminada la investigación de este trabajo, es necesario hacer algunas puntualizaciones, las mismas que sin seguir un orden de importancia son:

- Los procesos de integración implementados en la Subregión Andina buscan mejorar los niveles de desarrollo económico de los países que están formando la Comunidad. Se ha fijado como una de sus mayores finalidades la consecución de un Mercado Común.
- La integración comunitaria se caracteriza por su institucionalidad supranacional, que en ningún caso significa que la soberanía de los Estados se entienda cercenada, por lo contrario debemos entender a los procesos integracionistas como una forma diferente de ejercer su soberanía.
- El principal problema jurídico que afronta la Integración Comunitaria es el enfrentamiento normativo comunitario con el constitucional. Este problema es analizado desde dos teorías: La Constitucional y la del Derecho Internacional. Nuestro estudio ha llegado a la conclusión que la norma comunitaria tiene un carácter supralegal pero no supraconstitucional, sin embargo se puede hablar de la supremacía de la norma comunitaria por sobre la constitución, única y exclusivamente a las materias que le fueron confiadas a los Organismos Supranacionales en base a los tratados constitutivos y que han sido desarrolladas en la práctica por la normativa derivada.
- El éxito de la Integración Comunitaria Andina, y de la construcción de un Mercado Común latinoamericano, determina indispensable la armonización normativa tributaria, para ello se otorga competencia a la Comunidad para que a través de sus disposiciones comunitarias se



alcance la aproximación de legislaciones de los países miembros de la Comunidad Andina.

- La armonización fiscal implica aproximación de legislaciones, a través del dictamen de Decisiones que contengan lineamientos o recomendaciones para los Estados. Con respecto a esto, se debe distinguir de la unificación fiscal, que no se ha propuesto en ningún momento en el sistema de integración Andino.
- La armonización fiscal está orientada principalmente a la imposición fiscal indirecta, mediante la armonización del Impuesto Tipo Valor Agregado y el Impuesto Selectivo al Consumo, a través de la Decisión 599 y 600 respectivamente.
- La aplicación práctica de estas Decisiones presenta como principal dificultad la antinomia jurídica entre la norma comunitaria y la norma nacional de los Estados Miembros, por lo que en varias ocasiones dicho problema ha sido objeto de análisis y resolución del Tribunal Andino de Justicia.



## BIBLIOGRAFÍA

Armijos, Karina. *Efectividad de la Legislación Derivada de la Comunidad Andina de Naciones en la Legislación Ecuatoriana: Estudio de Decisiones 578, 599 y 600*. Tesis Mg. Derecho Tributario. Cuenca, Universidad de Cuenca, Fac Cien. Sociales, 2013.

Cuenca, Navarro, Mihi y Barrilao. *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Internet. <http://xivrem.ujaen.es/wp-content/uploads/2011/11/27-R-149M310.pdf>. Acceso: 5 septiembre 2015.

Maldonado, Sandra. *Armonización del Impuesto al Valor Agregado en la Comunidad Andina en relación con la Unión Europea*. Tesis Mg. Asesoría Jur Empresas. Cuenca, Universidad de Cuenca, Fac Cien. Sociales, 2007.

Montaño, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Ecuador, Corporación Editora Nacional, 2007.

Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo. *Léxico Jurídico Tributario*. Cuenca, Talleres Gráfico UC, 2009.

Salgado, Oswaldo. *El ABC del Derecho para la Integración: El Surco de la Neo-Integración*. Cuenca, EDISLAT, 2010.

Moreno Valero, Antonio. *La armonización del IVA comunitario*. Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, Hacienda Pública española, 2000.





Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid-España, Editorial Civitas, 1998.

Pizzolo, Calogero, *Globalización e Integración. Ensayo de una Teoría General*. Buenos Aires, Ediar, 2002.

Portal Comunidad Andina: Internet. <http://www.comunidadandina.org/>. Acceso: 27 julio de 2015.

Ramón Tamames y Begoña G. Huerta. *Estructura Económica Internacional*. Madrid-España, Alianza Editorial, 1999.

Roche Laguna, Irene. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea*. Valencia, Polo Europea Jean Monnet-Tirant lo Blanch, 2000.

Troya, Vicente. *Derecho Tributario Internacional*. Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.

Troya, Vicente. *Estudios de Derecho Tributario*. Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.

Torres, Agustín. *Derecho Tributario Comunitario*, en Horacio García Belsúnce, Tratado de Tributación, Tomo I: Derecho Tributario, Vol. 2. Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, pp. 573-631.

Uckmar, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá, Editorial Temis, 2002.



Villela, Luis. Internet. [www.iadb.org/idbamericana/index.cfm?thisid=3518](http://www.iadb.org/idbamericana/index.cfm?thisid=3518). Acceso: 15 agosto 2015.

## **Normativa Jurídica**

Asamblea Nacional del Ecuador. *Constitución Política del Ecuador*. Corporación de estudios y publicaciones, Quito Ecuador, 2005.

Asamblea Nacional del Ecuador. *Ley de Régimen Tributario Interno*.. Publicada en el Registro Oficial Suplemento 463 del 17 de Noviembre del 2004.

Asamblea Nacional del Ecuador. *Código Tributario*. Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio del 2005

Comisión de la Comunidad Andina. *Decisión 388.- Armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes*. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No.211 del 17 de julio de 1996.

Comisión de la Comunidad Andina. *Decisión 599.- Armonización de Aspectos Sustanciales y Procedimentales de los Impuestos Tipo Valor Agregado*. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093 del 16 de julio del 2004.

Comisión de la Comunidad Andina. *Decisión 600.- Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo*. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1093 de 16 de julio de 2004.



Comisión Ejecutiva de la República del Ecuador. *Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno..* Decreto Ejecutivo No. 374. Registro Oficial Suplemento 209 de 08 de junio 2010.

Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *Sentencia* publicada en Gaceta Oficial No.261 de fecha 29 de abril de 1997.

Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. *Sentencia* publicada en Gaceta Oficial No. 28 de 15 de febrero de 1988.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. *Sentencia SIMMENTHAL* de fecha 9 de marzo de 1978.